

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

110年度訴字第1231號

112年8月31日辯論終結

原告 謝汶汶

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）

訴訟代理人 何怡慧

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年8月26日台財法字第11013926520號（案號：第11000491號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

壹、本件被告代表人原為王綉忠，訴訟進行中依序變更為蔡碧珍、李怡慧，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第83、249頁），核無不合，應予准許。

貳、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款分別定有明文。查原告訴之聲明原為：「一、訴願決定（財政部110年8月26日台財法字第11013926520號）、復查決定（財政部北區國稅局110年5月3日北區國稅法二字第1100005330號）及原處分（財政部北區國稅局109年12月18日109年度財綜所字第04415109101773號裁處書及財政部北區國稅局新竹分局109年12月24日106年度綜合所得稅核定通知書）均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第9-10頁）。嗣原告於民國112年7月25日（本院

收狀日)以言詞辯論意旨狀變更聲明為：「一、原處分，復查決定，除追減部分外，均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」(見本院卷第255頁)。復於112年8月31日本院言詞辯論程序中變更聲明為：「一、訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」(見本院卷第275頁)核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適當，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告106年度綜合所得稅結算申報，經被告依查得資料，以原告配偶莊坤燦係新生糖業物產股份有限公司(下稱新生公司)股東，新生公司與里樂資產管理股份有限公司(下稱里樂公司)於104年1月8日簽訂合併契約書，雙方約定里樂公司以現金吸收方式合併新生公司(下稱系爭合併案)，原告配偶莊坤燦及訴外人林滿隆等9名股東就合併決議事項提出異議，並向法院聲請裁定以公平價格收買股份，在系爭聲請事件審理中，里樂公司於106年1月23日將每股新臺幣(下同)2,600元計算之價款，連同應支付之法定利息，辦理清償提存，經原告配偶莊坤燦於106年5月18日領取，嗣系爭聲請事件確定，里樂公司另依裁定結果於108年8月27日將每股差額756元(3,356元-2,600元)計算之價款及法定利息，匯款予原告配偶莊坤燦及訴外人林滿隆等9人。被告乃以原告配偶莊坤燦106年度取有20,373,210元〔股份收買價款18,790,200元(合併基準日104年4月7日莊坤燦持有7,227股×每股收買價格2,600元)+法定利息1,583,010元〕收入，以及取得股份成本2,881,800元(102年以前投資額62,200元及103年增資2,819,600元)，核算財產交易所得15,908,400元(18,790,200元-2,881,800元)及利息所得1,583,010元，併同漏報配偶莊坤燦營利所得10,993元及出售房屋之財產交易

01 所得71,892元，除歸課核定原告106年度綜合所得總額19,04
02 3,646元，補徵應納稅額6,253,367元，並依所得稅法第110
03 條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額6,251,511元處以
04 罰鍰2,898,415元。原告就系爭股份所涉核定財產交易所得
05 及罰鍰不服，申請復查結果，經被告110年5月3日北區國稅
06 法二字第1100005330號復查決定駁回，原告仍不服，提起訴
07 願，復經財政部110年8月26日台財法字第11013926520號
08 （案號：第11000491號）訴願決定（下稱訴願決定）駁回，
09 遂提起本件行政訴訟。

10 貳、本件原告主張：

11 一、新生公司雖未依公司法第162條發行股票，然其股份轉讓證
12 書與股份過戶書仍屬證券交易法第6條第2項之「表明其權利
13 之證書」，其交易所得應屬證券交易所得，自在停徵之列：

14 （一）證券於稅法上最重要的事物本質，在於其交易的是財產價
15 值而非財產的實體，討論證券交易所得稅之稅捐客體時，
16 首先應對證券交易所得之內涵予以釐清，惟我國稅法欠缺
17 對「證券」之法律上定義，按所得稅法第14條第1項第7類
18 之規定，非財產交易是以財產之原始取得成本與事後變價
19 間之價差來計算，強調財產與金錢間有對立性交換之交易
20 特質，「證券交易所得」本屬「財產交易所得」之一種，
21 惟因政府基於鼓勵證券交易、間接擴大資本市場之目的，
22 而給與免稅優惠，故二者在法律概念的解釋上，亦應具有
23 相同之內涵。

24 （二）所得稅法第14條第1項第7類財產交易所得中，係將「股份
25 有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券
26 或銀行經政府核准發行之開發債券」作為規範對象，至於
27 所得基本稅額條例第12條第1項第3款之規範，則將「未在
28 證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行
29 或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證、及表明其
30 權利之證書」及「私募證券投資信託基金之受益憑證」納
31 為規範對象。又參諸有價證券交易所得計入個人基本所得

額查核辦法第3條，所謂「未在證券交易所上市或未在證
券商營業處所買賣之公司」係指上市、上櫃、興櫃以外之
公司，另按所得稅法第4條之1、所得稅額條例第7條第3項
規定，證券交易所所得稅所稱之「證券」應指股票、新股權
利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書等。證券交易
法第6條第1項所謂「各種有價證券之價款繳納憑證」包括
政府債券、股票、公司債券以及經主管機關核定之有價證
券的繳納憑證，而投資人可持憑證以換發正式之有價證券
者。

（三）自權利轉讓之角度而言，股份轉讓證書與股份過戶書表彰
股份轉讓過後之股份所有權狀態，不僅得表彰一定之投資
權利，亦得為證券市場交易之客體，解釋上應為證券交易
法第6條第2項之「表明其權利之證書」。故本案新生公司
雖未依公司法第162條發行股票，然為保護認購股份之投
資人及其後之權利受領人，解釋上應認為其所持有之股份
轉讓證書與股份過戶書為表彰對於公司出資權之證書，為
證券交易法第6條第2項之「表明其權利之證書」，其交易
所得應屬證券交易所所得，自在停徵之列。

二、原告於申報個人綜合所得稅時，業經被告所屬人員之告知其
毋庸申報，應有信賴保護原則之適用，並未違反所得稅法第
71條第1項前段有關誠實揭露列報之規定。且縱有短漏報所
得情事，亦欠缺故意或過失，被告裁罰有違納稅者權利保護
法16條第1項及第2項規定：

（一）本案原告在依法報繳稅捐前，委由第三人黃蔡月蟾當面向
財政部北區國稅局新竹分局陳課長詢問時，並經陳課長於
法務部行政執行署新竹分署公文封上手寫，清楚告知其毋
庸申報，有該公文封可憑（見原證1號），已盡誠實申報
義務，而無任何隱瞞情事，則此在依一般社會通念應屬合
理且不應加以苛責非難，難以漏稅違章行為視之，自無任
何過失可言。

01 (二) 新生與里樂兩家公於102年以2萬元/每股(面額50元)合
02 併,有被告102年度證券交易稅繳款書可證(見原證
03 一),原告異議,要求以合理價格收購,里樂公司104年
04 開立股利憑單,只願給原告新台幣2,200元/每股(面額10
05 元)收購價金(見原證二)。原告為此,於105年持104年
06 度證交稅繳款憑單與股利憑單,前往財政部北區國稅局新
07 竹分局,請示綜所稅承辦人員如何申報新生與里樂合併的
08 所得之105年綜合所得稅。當時的承辦業務一臉茫然不知
09 不解如何處理,請來主管劉課長出面排解,劉課長提出:
10 「104年剛好處課徵空窗期免繳;因102年重啟開徵證所
11 稅,104年又停止課徵證所稅,未上市公司股票買賣尚無
12 法源依據可徵。」的指示,原告當信賴被告已認定新生公
13 司買賣股票所得無須列入所得稅申報及繳納所得稅。又財
14 政部北區國稅局新竹分局綜合所得稅承辦人員於107年1月
15 31日簽呈上報說明原告等反對合併股東案件的實情(見原
16 證十一),與上開劉課長告知免繳之依據事實相同。

17 (三) 財政部北區國稅局新竹分局107年3月20日、108年3月1
18 日、109年4月23日要求原告補繳104年、106年度綜合所得
19 稅時(見原證三、四),均並未表示新生公司買賣股票所
20 得須列入所得稅申報及繳納所得稅或補稅。

21 三、退步言之,現有稅法從110年1月1日開始,個人出售未上
22 市、未上櫃、非屬興櫃公司所發行的股票,其交易所得重新
23 計入個人基本所得課稅,每年基本所得超過670萬元之部
24 分,應課徵20%基本稅額,此有經濟日報報導可參(見原證
25 十二)。

26 四、並聲明:

27 (一) 訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

28 (二) 訴訟費用由被告負擔。

29 參、被告則以:

30 一、財產交易所得部分:

01 (一) 新生公司股東移轉股份應屬財產交易，股票收買價格為每
02 股3,356元業經民事法院裁判確定在案：

03 1、新生公司於101年間委託台新國際商業銀行，辦理普通股
04 股票簽證，股票股數為100,000股，面額為50元，嗣於102
05 年10月8日經股東會臨時會決議發行金額修正為10元，總
06 發行股票股數修正為500,000股，並於103年5月28日將原
07 發行股票登報作廢後未再印製股票，已屬於未發行股票之
08 狀態，其股東移轉股份，依財政部80年4月30日台財稅第7
09 90191196號函釋，核非證券交易，應屬財產交易。

10 2、新生公司與里樂公司於104年1月8日簽訂合併契約書，載
11 明係以現金吸收合併方式協議合併，由里樂公司為存續公
12 司、新生公司為消滅公司，雙方公司擬定里樂公司以每股
13 2,600元為合併對價，承購新生公司普通股股份1股，原告
14 配偶就前開決議每股收買價格2,600元提出異議，並於104
15 年4月22日以新生公司為相對人，向臺灣新竹地方法院聲
16 請裁定以公平價格收買股份，最終經臺灣新竹地方法院於
17 108年3月11日以106年度抗更（一）字第1號民事裁定，認
18 股票收買價格應為每股3,356元，並經臺灣高等法院於108
19 年7月29日以108年度非抗字第45號民事裁定抗告駁回並確
20 定在案。

21 (二) 就原告主張未發行公司股票之股份轉讓，應屬證券交易法
22 第6條第2項之「表明其權利之證書」，是本案應屬證券交
23 易，應適用停徵證券交易所得稅一節：

24 1、依行為時公司法第2條第1項第4款之規定可知，股份有限
25 公司之「股份」乃公司資本之成分，核與股票係表彰股東
26 權之要式的有價證券有別。所謂證券交易，係指買賣公開
27 募集、發行之公司股票、公司債券及經主管機關核定之其
28 他有價證券。而其中所指公司股票，依行為時公司法第16
29 2條第1項及第3項及第162條之2規定，股份有限公司發行
30 股票應循一定之法定程式為之，則未依上述公司法規定簽

證發行之股票，自非證券交易法第6條第1項及第3項所規定之有價證券。

2、財政部80年4月30日台財稅第790191196號函釋所述之「股份轉讓證書」或「股份過戶書」非屬有價證券，與證券交易法第6條第2項所列舉之擬制有價證券有別，理由如下：

(1)「股票」是公司所發行表彰「股份」存在的有價證券，當公司就其「股份」發行「股票」時，該公司之股份轉讓即須以轉讓股票方式為之。反之，如公司未發行股票，則只要當事人間達成股份買賣之協議即生效力。非公開發行之公司，於辦理設立登記或增資變更登記時，得選擇發行或不發行股票。如公司選擇不發行股票，股東日後於轉讓股份時，出具所書立之「股份過戶書」或「股份轉讓證書」屬債權憑證，非屬有價證券，其轉讓所生之所得應為財產交易所得。

(2)證券交易法第6條第2項所規定之有價證券，均以有發行且於不久之將來即將換發為股票或債券為前提，即便為概括規定之「其他有價證券」，亦須經「主管機關核定」，並非原告主張有關未發行股票之公司，其股東所持有之股份均屬「有價證券」，此乃誤解證券交易法第6條之規定。

(三)原核定原告配偶106年度財產交易所得15,908,400元，並無不合：

1、原告配偶於合併基準日持有新生公司股份7,227股，於106年5月18日領取里樂公司提存之20,373,210元〔價款18,790,200元（即7,227股×2,600元）+利息1,583,010元〕，另於108年8月27日收到里樂公司匯款6,372,288元〔差額價款5,463,612元〔即7,227股×（3,356元－2,600元）〕+利息1,185,529元－106年度利息扣繳稅款158,301元－108年度利息扣繳稅款118,552元〕。

2、原告配偶為新生公司原始股東，原持有該公司面額10元之股份6,220股，每股成本為10元，另於103年間新生公司現

01 金增資90,000股時，以每股2,800元認購1,007股，合計持
02 有7,227股，成本為2,881,800元〔(6,220×10) +
03 (1,007×2,800)〕。

04 3、綜上，被告於復查階段依收入成本配合原則，按收入比例
05 認列106年度之成本，重行計算106年度財產交易所得為1
06 6,557,578元〔18,790,200－(2,881,800×2,600÷3,35
07 6)〕，基於行政救濟不得為更不利原告之決定，維持核
08 定原告配偶106年度財產交易所得15,908,400元。

09 (四)縱上，本件新生公司公告註銷股票後，未再發行股票，股
10 東所投資之出資額，核屬股權或股份，洵與「表明其權利
11 之證書」無涉，是原告配偶持有股份經里樂資產公司收買
12 之行為，自非行為時所得稅法第4條之1所稱之證券交易，
13 故不發生課徵證券交易所稅之問題。

14 二、罰鍰部分：

15 (一)本件原告配偶於106年5月18日領取里樂公司之提存款20,3
16 73,210元(含股份收買價18,790,200元)，金額尚非微
17 小，卻未於辦理106年度綜合所得稅結算申報時，依所得
18 稅法第71條第1項前段規定誠實揭露列報，違章事證明
19 確，核有應注意、能注意而未注意之過失，同時該當所得
20 稅法第110條第1項規定之處罰要件，自應論罰。被告依所
21 得稅法110條第1項規定，於法定裁罰倍數(2倍以下)範
22 圍內，參據裁罰倍數參考表所定違章情節，原按所漏稅額
23 6,251,511元分別處0.1倍、0.2倍及0.5倍罰鍰合計2,898,
24 415元，嗣於復查階段重行核算所漏稅額為6,543,641元分
25 別處0.1倍、0.2倍及0.5倍罰鍰3,042,367元，惟基於行政
26 救濟不利益變更原則，106年度原處罰鍰2,898,415元予以
27 維持，洵已考量原告違章程度而為之適切裁罰。

28 (二)至原告主張於報繳稅捐前向國稅局相關人員詢問，經告知
29 毋庸申報，並檢附原證1號信封佐證一節，查原告所提示
30 原證1號係法務部行政執行署新竹分署公文信封影本，其

上書寫文字內容與系爭所得申報無涉，其主張尚難採據，併予陳明。

三、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出被告核定通知書、裁處書、違章案件漏稅額計算表及繳款書（見原處分可閱卷第135-142頁）、復查決定（見原處分可閱卷第180-187頁）、訴願決定（見原處分可閱卷第212-222頁）、新生公司負責人林榮星109年8月6日說明書及所附報紙公告影本（見原處分可閱卷第104-105頁）、里樂公司109年8月7日函及所附報紙公告影本等資料（見原處分可閱卷第99-103頁）、新生公司及里樂公司之合併契約書（見原處分可閱卷第93-95頁）、系爭股份收買價款之提存書及匯款委託書（見原處分可閱卷第5、74頁）、被告訪談里樂公司職員之談話筆錄及補充訪談電話紀錄（見原處分可閱卷第12、54-55頁）、系爭股份收買價格相關民事裁定（見原處分可閱卷第56-92頁）、原告106年度綜合所得稅結算申報書（見原處分可閱卷第122-123頁）、等本院卷、原處分可閱卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、原告配偶莊坤燦取得新生公司股份收買價款，其性質為財產交易所得還是證券交易所得？

二、原告有無漏稅違章之故意或過失而得予裁罰？

伍、本院之判斷：

一、財產交易所得部分：

（一）本件應適用之法條與法理：

1、行為時（即104年12月2日修正，自105年1月1日施行）所得稅法第4條之1：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」第14條第1項第7類第1款及第3款：「個人之綜合所

得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。……三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」

2、行為時（107年8月1日修正前）公司法第2條第1項第4款：

「公司分為左列四種：……四、股份有限公司：指2人以上股東或政府、法人股東一人所組織，全部資本分為股份；股東就其所認股份，對公司負其責任之公司。」第161條之1第1項：「公司資本額達中央主管機關所定一定數額以上者，應於設立登記或發行新股變更登記後3個月內發行股票；其未達中央主管機關所定一定數額者，除章程另有規定者外，得不發行股票。」第162條第1項、第3項：「（第1項）股票應編號，載明左列事項，由董事3人以上簽名或蓋章，並經主管機關或其核定之發行登記機構簽證後發行之：……。 （第3項）第1項股票之簽證規則，由中央主管機關定之。但公開發行股票之公司，證券管理機關另有規定者，不適用之。」又依經濟部90年11月23日經（90）商字第09002254560號公告，第161條之1第1項所稱「中央主管機關所定一定數額」為5億元。職是，公司如非依前述公司法規定，經一定法定程式發行股票者，其股東轉讓股份時即不涉及公司股票之轉讓。

（二）原告配偶莊坤燦轉讓新生公司之股份，非所得稅法第4條之1所稱之證券交易，核屬財產交易，原處分所為核課並無違誤：

1、原告主張新生公司雖未依公司法第162條發行股票，為保護認股投資人及其後權利受領人，解釋上應認為其所持有

之股份轉讓證書與股份過戶書為表彰對於公司出資權之證書，為證券交易法第6條第2項之「表明其權利之證書」，其交易應屬證券交易所所得，自在停徵之列等語。惟按：

- (1)101年8月8日修正（即自102年1月1日起施行）之前，所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」該規定停徵證券交易所所得稅，其立法理由，係為配合證券交易稅條例提高證券交易稅稅率方式，將原應併入所得總額課徵所得稅之證券交易所所得稅停止課徵（司法院釋字第693號解釋理由書參照）；嗣自102年1月1日起至105年1月1日前，因新增該條但書規定（即101年8月8日修正之條文）而短暫復徵，惟於104年12月2日又修法（即本件行為時應適用之法令）刪除但書而全面停徵證券交易所所得稅，其修正理由亦指明：「一、觀察歷次證券交易所所得課稅制度（以下簡稱證所稅）改革時，或有以證券交易稅（以下簡稱證交稅）徵收率調整作為配套，……可見證所稅及證交稅二者具有連動關係。二、鑑於自102年實施證所稅以來，爭議不斷，為消除股市不確定因素，並簡化稽徵，爰明定證券交易所所得自105年1月1日起停止課徵所得稅。」因此所得稅法第4條之1所稱之「證券」，其在規範意旨上所應有之意義必須從其立法歷史背景去理解。簡言之，於證券交易所所得稅停止徵收時期，在國家財政規劃及法規設計上，證券交易所所得免徵所得稅，是由證券交易稅之徵收來取代，從此角度言之，所得稅法停徵「證券交易所所得」所稱之「證券」，應該與受證券交易稅條例規範之「有價證券」同其範圍，如此解釋方符合現行稅制之規範價值體系（最高行政法院108年度判字第484號判決意旨參照）。次按證券交易稅條例第1條規定，證券交易稅課徵之對象，為有價證券之買賣交易行為。而所謂有價證券，係指各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府核准得公開募銷之其他有價證券，同條第2項著有法

01 定解釋。倘公司既未發行股票，雖其股東有股權轉讓行
02 為，依租稅法定原則，應不得類推適用，而課徵證券交易
03 稅。另參諸證券交易稅條例第2條第1款規定：「證券交易
04 稅向出賣有價證券人按每次交易成交价格依左列稅率課徵
05 之：一、公司發行之股票及表明股票權利之證書或憑證徵
06 3%。」依其立法理由說明，可知「表明股票權利之證書或
07 憑證」係指與「股票」性質相同之新股認購權利證書、新
08 股權利證書及價款繳納憑證或表明其權利之證書等。故未
09 發行股票之股份有限公司，股東為其所有股份之買賣，因
10 其並無與股票性質相同而用以表彰公司股票權利之證書或
11 憑證情事，更與所謂新股權利證書無涉，故此等股份之買
12 賣，性質上自非所得稅法第4條之1所稱之證券交易，而應
13 屬同法第14條第1項第7類第1款所規範之財產交易範疇
14 （最高行政法院108年度判字第484號及96年度判字第597
15 號判決意旨參照）。

- 16 (2)另按證券交易法第6條規定：「（第1項）本法所稱有價證
17 券，指政府債券、公司『股票』、公司債券及經主管機關
18 核定之其他有價證券。（第2項）新股認購權利證書、新
19 股權利證書及前項各種有價證券之價款繳納憑證或表明其
20 權利之證書，視為有價證券。……」所指有價證券，在涉
21 及表彰公司股東權利（股份）之情形，除第2項規定關於
22 新股之認購權利證書或權利證書外，限於公司『股票』或
23 另經主管機關核定者，至於第2項所指「表明其權利之證
24 書」，亦明定以第1項已列載之各種有價證券權利為表明
25 者為限。又前已詳述，所得稅法停徵「證券交易所得」所
26 稱之「證券」，應與證券交易稅條例規範之「有價證券」
27 同其範圍。而依證券交易稅條例第1條第2項規定：「前項
28 所稱有價證券，係指各級政府發行之債券，公司發行之股
29 票、公司債及經政府核准得公開募銷之其他有價證券。」
30 就公司之股東權利憑證而言，與證券交易法第6條同樣均
31 列明以「公司股票」，且同條例第2條第1款立法說明亦指

明，新股認購權利證書、新股權利證書及價款繳納憑證或「表明其權利之證書」等表明股票權利之證書或憑證，乃因其性質與「公司股票」相同之故，參照證券交易法第6條規定，將此等證書或憑證亦納入證券交易稅之課稅範圍。基此足知，不論證券交易法或是證券交易稅條例，其所指「表明其權利之證書」，均係以對「公司股票」權利為表明者為限，應非只須表彰公司股東權利之證書，一概均屬之。是在未發行公司股票之情形，既無公司股票之有價證券存在，縱使有用以表彰公司股東權利之證書，自亦無從解為係在表彰證券交易法第6條第1項規定所定「公司股票」的權利，故不屬同條第2項所稱「表明其權利之證書」（即表明同條第1項所定各種有價證券權利的證書），從而非屬證券交易，亦非屬所得稅法第4條之1的證券交易所得。

- (3)經查，新生公司為非公開發行公司，該公司雖曾於101年間發行實體股票，發行之股票每股面額為50元，發行股數總額為10萬股（見原處分可閱卷第100、102頁之新生公司股票樣張及台新銀行簽證手續費收據參照）；嗣於102年10月8日經股東會臨時會決議，將發行之股票每股面額修正為10元，總發行股票股數則修正為50萬股，復於103年間辦理增資發行新股9萬股（每股面額為10元，此次增資經濟部於103年5月26日核准變更登記），且為避免原發行股票與修正章程後（已改為50萬股、每股面額10元）及該次增資發行新股之股權產生混淆，乃於103年5月28日以報紙公告將其原發行之股票予以作廢（見原處分可閱卷第104頁之報紙公告影本）；嗣在與里樂公司進行合併時，又於104年3月31日登報，除重申該公司原發行之股票前已作廢，股東對該公司之權利仍然存在，持有之普通股股份每股得換發2,600元，於合併基準日時，全部已發行且流通在外之股份均予消除（見原處分可閱卷第101頁之報紙公告影本），此有里樂公司109年8月7日（109）字第001號

01 函檢附之新生公司股票樣張、台新銀行簽證手續費收據及
02 103年5月30日、104年3月31日報紙公告、新生公司變更登
03 記表、里樂公司與新生公司合併案之補充訪談電話紀錄、
04 時任新生公司負責人林榮星109年8月6日陳報被告之說明
05 書（見原處分可閱卷第99-103、98、12、105頁）在卷可
06 稽。

07 (4)次查，新生公司與里樂公司於104年1月8日簽訂合併契約
08 書，約定雙方採取「現金吸收合併」之方式合併，里樂公
09 司為存續公司，新生公司為消滅公司，新生公司於104年1
10 月27日召開股東臨時會，決議通過以103年11月30日為合
11 併決算基準日，104年4月7日為新生公司合併消滅基準
12 日，里樂公司擬以每股2,600元為合併對價，承購新生公
13 司普通股股份1股（每股面額10元），有合併契約書及刊
14 登報紙公告（見原處分可閱卷第93-95頁及第101頁）足
15 憑。就新生公司以每股2,600元與里樂公司合併案，原告
16 配偶莊坤燦等9名股東為反對合併股東，此9名股東於104
17 年4月22日，依公司法第187條第2項等規定，向新竹地院
18 聲請裁定新生公司收買其等股份之公平價格，案經新竹地
19 院以105年7月20日104年度司字第8號民事裁定「相對人
20 （即里樂公司，因新生公司於104年6月1日登記解散而改
21 由該公司為相對人）收買聲請人（即原告配偶莊坤燦等9
22 人）所持有相對人股票之價格應為每股3,356元」，嗣經
23 里樂公司及原告配偶莊坤燦等9人分別提起抗告，於105年
24 10月28日以105年度抗字第77號民事裁定（下稱抗字裁
25 定）：原裁定（即新竹地院104年度司字第8號民事裁定）
26 廢棄，里樂公司收買原告等9人所持有之新生公司股票之
27 價格應為每股2,600元。里樂公司乃於106年1月23日向新
28 竹地院提存所為原告配偶莊坤燦等9人辦理提存。惟原告
29 配偶莊坤燦等9人不服每股價格2,600元，提起再抗告，經
30 臺灣高等法院以106年3月23日105年度非抗字第133號民事
31 裁定廢棄上開抗字裁定，復經臺灣新竹地方法院以108年3

01 月11日106年度抗更（一）字第1號民事裁定兩造抗告駁
02 回，並認收買價格應為每股3,356元（下稱抗更裁定），
03 終經臺灣高等法院以108年7月29日108年度非抗字第45號
04 民事裁定駁回兩造之再抗告（下稱確定裁定），確定在案
05 等情，亦有抗字裁定、抗更裁定及確定裁定（見原處分可
06 閱卷第79-86、64-69、56-63頁）附卷可憑。

07 (5)綜上可知，新生公司早在103年5月30日即將原發行之股票
08 全數作廢，而其於104年間與里樂公司進行併購當時，其
09 已發行股份總數計59萬股（原發行股數10萬股於102年10
10 月8日修正為50萬股加計103年5月26日增資發行9萬股），
11 並非依公司法規定，經一定法定程式所發行的股票。是
12 以，新生公司股東於此併購案所轉讓者為該公司之股份，
13 屬所得稅法第14條第1項第7類第1款之財產交易，並非同
14 法第4條之1所稱證券交易，原告配偶莊坤燦就此發生之財
15 產交易所得應於實現年度報繳所得稅。又新生公司公告註
16 銷股票後，未再發行股票，是其股東所投資之出資額，核
17 屬股權或股份；又，在新生公司與里樂公司合併乙案，於
18 104年3月31日合併基準日公告中，除重申原發行股票已作
19 廢之旨，更載明於核定基準日時，新生公司已發行且流通
20 在外之股份均予以銷除，可知原告配偶莊坤燦收取里樂公
21 司依法收買其股份之款項時，因系爭被里樂公司收買之股
22 份並未依法發行股票，自無從認與「公司股票」或證券交
23 易法第6條第2項所列載各項有價證券相關，而認屬有價證
24 券之交易。原告配偶莊坤燦為新生公司原始股東，原持有
25 該公司面額10元之股份6,220股，成本為62,200元，並於1
26 03年參與現金增資，以每股價格2,800元認股1,007股，成
27 本為2,819,600元，即原告配偶莊坤燦於合併基準日持有
28 新生公司共7,227股（6,220+1,007）、成本計2,881,800
29 元（62,200+2,819,600），有里樂公司職員傅秀廷提供之
30 成本資料、新生公司103年現金增資繳款通知書及新生公
31 司102年度營利事業投資人明細及分配盈餘表（見原處分

可閱卷第9-11頁)足證。從而，被告依據原告配偶莊坤燦於106年5月18日領取里樂公司提存的20,373,210元(包含股份收買價款18,790,200元及法定利息1,583,010元，見原處分可閱卷第74頁提存書、第106頁之利息扣繳憑單)，原核定其106年度財產交易所得為15,908,400元〔18,790,200元(7,227股×每股價格2,600元)－成本2,881,800元〕(見原處分可閱卷第134頁之核定通知書所得序號23)，嗣於復查決定(即原處分)依收入比例認列成本，重行計算106年度財產交易所得應為16,557,578元〔18,790,200元－2,881,800元×(2,600/3,356)〕，惟基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定(見原處分可閱卷第183頁復查決定內容)，核無不合。

2、原告復主張，被告所屬新竹分局人員於105年間曾指示，有關新生公司股票買賣所得無須列入所得稅申報及繳納所得稅，伊因此信賴被告已認定新生公司買賣股票所得無須報繳所得稅；且從104年到108年，原告均依被告綜合所得稅核定通知書補繳稅額完畢，稅捐經確定並繳納後，稅捐的債權債務關係即消滅，不因嗣後見解不同或計算錯誤予以翻案等語。惟查：

(1)所謂信賴保護原則，必須行政機關之行政處分或其他行政行為，足以引起人民信賴(即信賴基礎)，及人民因信賴該行政行為，而有客觀上具體表現信賴之行為(即信賴表現)，然嗣後該信賴基礎經撤銷、廢止或變更而不復存在，始有適用。經查，里樂公司於106年1月23日將系爭股份每股2,600元部分之收買價款計20,373,210元(含收買價款及法定利息)辦理一般清償提存，嗣經原告配偶莊坤燦於106年5月18日實際領取在案，即系爭所得係歸屬於原告暨其配偶106年度之個人綜合所得為核課。換言之，原告所提除106年度以外之各年度綜合所得稅核定通知書暨繳款證明，均與原告配偶莊坤燦因出售新生公司股份，於106年間取得里樂公司所給付價款之事無關，則被告就「1

01 04、105、107、108」年度綜合所得稅所為核定通知書，
02 自未就系爭106年度之所得，究為「應稅或免稅」而有所
03 表示。至106年度綜合所得稅核定通知書雖僅就里樂公司
04 於該年度給付原告配偶莊坤燦之利息1,583,010元補徵稅
05 額，惟於通知書末尾之注意事項載明：「三、依稅捐稽徵
06 法第21條第2項規定，在核課期間內，經另發現應繳之稅
07 捐者，仍應依法補徵……。」（見本院卷第112頁），故
08 無從憑該核定通知書，即推論被告業已認定「原告配偶莊
09 坤燦自里樂公司取得出售新生公司股份之價款，係屬免稅
10 所得」。綜上，被告於原告所提上述核定通知書，並無任
11 何關於原告配偶莊坤燦出售新生公司股份所得款項應免徵
12 所得稅之表示，尚不足以作為原告之信賴基礎。

13 (2)至原告稱於105年間持104年度股利憑單（下稱系爭憑單，
14 見本院卷第103頁）前往被告所屬新竹分局詢問時，經該
15 分局劉姓課長表示系爭合併案業經該局立案，並提出未上
16 市公司「股票買賣」尚無法源依據可徵所得稅，系爭所得
17 剛好在空窗期、免繳所得稅之指示，與被告所屬新竹分局
18 107年1月31日內部簽呈（下稱系爭簽呈，見本院卷第181-
19 187頁）記載實情相同乙節。然審諸系爭簽呈記載：「主
20 旨：有關納稅義務人林滿隆君等6人……104年度綜合所得
21 稅源自新生糖業物產股份公司……因合併消滅取得合併對
22 價超過出資額之營利所得乙案，擬更正營利所得為0元，
23 是否允當？簽請鑒核。說明：……四、……查林君等6人
24 因行使異議股東股份收買請求權自無歸課營利所得情事，
25 ……故股份之移轉效力自價款交付時生效，惟本案至今迄
26 未終局判決，自無應核課證券交易所得之情事……」等
27 語。細繹上開簽呈內容，僅能說明林滿隆等6人原因新生
28 公司與里樂公司合併，致被告核定林滿隆等6人104年度綜
29 合所得稅有營利所得，惟其等6人行使異議股東股份收買
30 請求權，因法院尚未裁定收買價格，因而註銷該部分之營
31 利所得，前開簽呈並未認定「其等6人轉讓新生公司股份

01 所得為證券交易所得」，更未肯認該所得可免納所得稅。
02 況本院依原告聲請，傳喚被告所屬公務人員劉素戎（105
03 年3月至108年3月任職被告所屬新竹分局綜所稅課長）到
04 庭作證略以：伊係105年3月第一次到新竹分局任職，之前
05 沒有到該分局代理也沒有負責此職務，於剛接任此職時，
06 沒有回答過納稅人洽詢關於未上市股票申報問題，未曾對
07 原告說明系爭憑單所載之所得處於空窗期免繳，也沒有發
08 生承辦人因業務不清楚找伊出來處理等情，且伊於105年
09 度申報104年度所得稅時才剛到任，對於原告輔佐人所稱
10 系爭合併案股票買賣被告在102年已作立案，當時並不知
11 道等語（見本院卷第221-227頁準備程序筆錄）。足知於1
12 05年間綜合所得稅申報期間，證人劉素戎輔至被告所屬新
13 竹分局接任綜所稅課長一職，當時對於證所稅業務並不熟
14 悉，尚須查詢相關法令，且就系爭合併案此個案之案情，
15 亦無所知，則原告上開指稱於105年間自劉姓課長獲得指
16 示系爭所得係屬免稅云云，尚難採信，其稱本件有信賴保
17 護原則之適用云云，亦無可採。

18 二、罰鍰部分：

19 （一）本件應適用之法條與法理：

- 20 1、所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5
21 月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機
22 關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數
23 額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額
24 減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅
25 額，於申報前自行繳納。」
- 26 2、所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定
27 辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅
28 之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之
29 罰鍰。」
- 30 3、納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項、第2項規
31 定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故

01 意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法
02 規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處
03 罰。」

04 4、納保法第16條第3項規定：「稅捐稽徵機關為處罰，應審
05 酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及
06 因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資
07 力。」

08 5、行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行
09 政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法
10 上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」

11 （二）被告認定原告106年度綜合所得稅結算申報漏報系爭所得
12 有過失並為裁罰，於法尚無違誤：

13 1、原告雖主張於申報個人綜合所得稅時，業經被告所屬人員
14 之告知其毋庸申報，應有信賴保護原則之適用，並未違反
15 所得稅法第71條第1項前段有關誠實揭露列報之規定。且
16 縱有短漏報所得情事，亦欠缺故意或過失，被告裁罰有違
17 納保法16條第1項及第2項規定等語。

18 2、惟稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表就違反所得稅法
19 （綜合所得稅）第110條第1項之違章情形區分9種，其中
20 短漏報非屬處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所
21 得，以及非屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，
22 且非屬以他人名義分散所得或其他故意漏報情形者，處所
23 漏稅額0.5倍之罰鍰，已依據違章情形不同特性，列出重
24 要典型案件的裁罰基準，顯已審酌行政罰法第18條第1項
25 所規定「應受責難程度」、「所生影響」及「違反行政法
26 上義務所得之利益」等因素，對違章情節不同者，予以不
27 同的處罰，自與比例原則無違，稅捐稽徵機關自得援引上
28 開裁罰基準作成裁罰處分。按夫妻於日常家務，互為代理
29 人，且就其婚後財產互負報告義務（民法第1003條第1
30 項、第1022條參照），是夫妻選定其中一人為形式納稅義
31 務人，為家戶此一「課稅單位」報繳全部之應納所得稅

01 額，該課稅單位之配偶彼此就所得稅之申報及繳納當互具
02 有代理關係。從而，夫妻其中1人就所得稅之短漏報有故
03 意或過失，配偶亦應負推定故意、過失責任（最高行政法
04 院105年度判字第67號判決意旨參照）。

05 3、經查，本件原告106年度綜合所得稅申報，原告夫妻合併
06 申報，原告之配偶莊坤燦於106年5月18日領取里樂公司之
07 提存款20,373,210元（含股份收買價款18,790,200元），
08 惟原告辦理106年度個人綜合所得稅之報繳，卻未依規定
09 申報其配偶莊坤燦系爭新生公司股份的財產交易所，已違
10 反行為時所得稅法第71條第1項前段規定，而該當同法第1
11 10條第1項所定處罰要件。由於原告配偶莊坤燦領受財產
12 交易所得之數額不低，本於有所得即應申報的基本原則，
13 應無不知申報之理。原告及其配偶如不諳稅法規定，應可
14 於申報前向稽徵機關書面詢問確認，或逕於申報書上揭露
15 其領款事實。原告未盡詳實申報義務，致漏報該筆所得，
16 核有應注意、能注意，而不注意的過失，自應受罰。本件
17 原告漏報稅額為6,251,511元，分別為利息所得1,583,010
18 元、營利所得10,933元（此兩筆歸課綜合所得為補稅及裁
19 罰部分，原告並不爭執）及系爭財產交易所得15,908,400
20 元，被告原核定分別處以0.1倍、0.2倍及0.5倍之罰鍰計
21 2,898,415元；嗣於復查階段重行核算所漏稅額為6,543,6
22 41元，按上開3筆短報所得分處0.1倍、0.2倍及0.5倍罰鍰
23 計3,042,367元，惟基於行政救濟不利益變更禁止原則，
24 仍維持106年度原處罰鍰2,898,415元（見原處分可閱卷第
25 138頁之裁處書、第136-137頁之違章案件漏稅額計算表、
26 第181-187頁之復查決定），業已考量原告當年度漏報金
27 額、情形、違章情節所為適切裁罰，並未逾法定裁量範
28 圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事。

29 4、原告雖主張其在依法報繳稅捐前，委由訴外人黃蔡月蟾當
30 面向被告所屬人員查詢，獲得正確及充分資訊後未申報，
31 已盡誠實申報義務，並提出公文封一紙為證（見本院卷第

23-26頁起訴狀內容）。惟原告所提公文封上僅有「3‰、
√證券交易稅、×交易所得稅、財產交易所得稅（劃線刪除）」等字樣（見訴願可閱卷第44頁），此字樣究於何時、何人所為、記載緣由為何等情，均有不明，且其文義亦不明確；況經另案本院110年度訴字第1304號黃耿芳與被告間綜合所得稅事件，傳喚被告所屬公務人員劉素戎、陳穎芝及陳菡蓉到庭作證，證人劉素戎、陳穎芝及陳菡蓉亦均否認上開字樣是其等書寫（見本院卷第140頁、第149頁及第158頁），是原告主張「信封上之文字係被告所屬人員所寫，及其等告知系爭股份交易所得無須申報財產交易所得」云云，尚不足採。至原告另稱「其信賴被告認定系爭所得無須申報之見解，致有短漏報所額情事，其欠缺故意或過失等主觀責任條件」（見本院卷第95頁）云云。惟參酌前述，被告於原告提出之各項文書，並無任何關於原告出售新生公司股份所得款項應免徵所得稅之表示，且經本院傳喚被告所屬公務人員劉素戎到庭作證，亦無從證實其有為「系爭股份交易所得係屬免稅」之指示，原告上開主張，均乏積極事證佐證，難認其已盡誠實申報之義務，亦難認原告無故意或過失。

三、綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已明，原告請求本院命被告提出「系爭合併案自102年起，新生公司股東買賣股份依何稅則、稅額申報」一節，核無必要。

四、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 9 月 21 日

審判長法官 陳心弘

法官 鄭凱文

法官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員

01

辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 9 月 21 日

03

書記官 李依穎